Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

20 päivänä toukokuuta 2021 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 205 artikla – Arvonlisäveron maksamiseen veronsaajalle velvolliset henkilöt – Verollisen luovutuksen sellaisen vastaanottajan yhteisvastuu, joka on käyttänyt arvonlisäveron vähennysoikeuttaan tietoisena siitä, että veronmaksuvelvollinen ei tule maksamaan veroa – Tällaisen vastaanottajan velvollisuus maksaa tämän veronmaksuvelvollisen maksamatta jättämä arvonlisävero viivästyskorkoineen, jotka aiheutuvat siitä, että veronmaksuvelvollinen ei ole maksanut mainittua veroa

Asiassa C-4/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Varhoven administrativen sad (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria) on esittänyt 16.12.2019 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 7.1.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

”ALTI” OOD

vastaan

Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot sekä tuomarit L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan (esittelevä tuomari) ja N. Jääskinen,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, asiamiehenäänn G. Arnaudov,

– Bulgarian hallitus, asiamiehinään L. Zaharieva ja E. Petranova,

– Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armenia ja Y. Marinova,

kuultuaan julkisasiamiehen 14.1.2021 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1) 205 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat ”ALTI” OOD (jäljempänä ALTI) ja Direktor na Direktsia ”Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Plovdivin toimipaikan vero- ja sosiaaliturva-asioiden muutoksenhakuyksikön johtaja, Bulgaria; jäljempänä Direktor) ja joka koskee ALTIn yhteisvastuuta arvonlisäveron ja viivästyskorkojen maksamisessa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2006/112 193 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, lukuun ottamatta 194–199 b ja 202 artiklassa tarkoitettuja tapauksia, joissa toinen henkilö on velvollinen maksamaan veron.”

4 Saman direktiivin 194–200 ja 202–204 artiklassa säädetään, että muut henkilöt kuin verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, voidaan tai tietyissä tilanteissa pitää katsoa veronmaksuvelvollisiksi.

5 Mainitun direktiivin 205 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat määrätä 193–200, 202, 203 ja 204 artiklassa tarkoitetuissa tilanteissa muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisessa.”

Bulgarian oikeus

6 Arvonlisäverolain (Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost; DV nro 63, 4.8.2006), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä arvonlisäverolaki), 177 §:ssä, jonka otsikko on ”Henkilön vastuu väärinkäytön johdosta”, säädetään seuraavaa:

”(1) Rekisteröity henkilö, joka on verollisen luovutuksen vastaanottaja, vastaa toisen rekisteröidyn henkilön maksettavasta mutta maksamatta jääneestä verosta, jos hän on käyttänyt maksettavaan mutta maksamatta jääneeseen ostoihin sisältyneeseen veroon välittömästi tai välillisesti liittyvää vähennysoikeutta.

(2) Edellä 1 momentissa säädetty vastuu tulee voimaan, jos rekisteröity henkilö tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää, ettei veroa maksettaisi, ja kun tarkastusviranomaiset näyttävät tämän toteen verotus- ja sosiaaliturvamenettelystä annetun lain 117–120 §:ssä säädetyllä tavalla.

(3) Tämän pykälän 2 momenttia sovellettaessa katsotaan, että henkilön olisi pitänyt tietää veron maksamatta jäämisestä, jos seuraavat kumulatiiviset edellytykset täyttyvät:

1. yksikään tavaran verollisen luovutuksen tai palvelun verollisen suorituksen aikaisemmista suorittajista ei ole tosiasiallisesti suorittanut 1 momentissa tarkoitettua maksettavaa veroa verokaudelta kyseisestä tavarasta tai palvelusta sen samassa, muutetussa tai muunnetussa muodossa

2. verotettava liiketoimi on näennäinen, sillä kierretään lakia tai se suoritetaan markkinahinnasta huomattavasti poikkeavaan hintaan.

(4) Edellä 1 momenttiin perustuva vastuu ei ole sidoksissa sellaiseen täsmälliseen etuun, joka on saatu, kun maksettavaa veroa ei ole maksettu.

(5) Edellä 2 ja 3 momentissa mainituissa olosuhteissa myös se, joka on luovuttanut tavarat tai suorittanut palvelut maksamatta jääneen veron maksamiseen velvolliselle toimijalle, on vastuussa.

(6) Edellä 1 ja 2 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa verovelvollisen, jolle luovutus, josta maksettavaa veroa ei ole maksettu, on välittömästi tehty, on katsottava olevan vastuussa, ja jos perintä epäonnistuu, kaikkien luovutusketjun myöhempien vaiheiden vastaanottajien voidaan katsoa olevan vastuussa.

(7) Edellä olevaa 6 momenttia sovelletaan soveltuvin osin myös luovutusketjun aikaisempien vaiheiden luovuttajiin.”

7 Verotus- ja sosiaaliturvamenettelystä annetun lain (DV nro 105, 29.12.2005) 14 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Veronmaksuvelvollisia ovat luonnolliset henkilöt ja oikeushenkilöt, jotka

1. ovat velvollisia maksamaan veroja tai pakollisia sosiaaliturvamaksuja

2. ovat velvollisia pidättämään ja suorittamaan veroja tai pakollisia sosiaaliturvamaksuja

3. vastaavat 1 ja 2 kohdassa tarkoitettujen henkilöiden velasta.”

8 Tämän lain 16 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Edellä 14 §:n 3 kohdassa tarkoitettu veronmaksuvelvollinen on henkilö, jolla on laissa säädetyissä tapauksissa velvollisuus maksaa maksuvelvollisen henkilön arvonlisävero tai pakollinen sosiaaliturvamaksu tai sellaisen henkilön vero tai pakollinen sosiaaliturvamaksu, joka on velvollinen pidättämään tai suorittamaan veroja tai pakollisia sosiaaliturvamaksuja, joita ei ole maksettu säädetyssä määräajassa.

(2) Edellä 14 §:n 3 kohdassa tarkoitettuihin veronmaksuvelvollisiin sovelletaan sääntöjä, joissa määritellään oikeussubjektin oikeudet ja velvollisuudet tässä laissa tarkoitetuissa menettelyissä.

(3) Edellä 14 §:n 3 kohdassa tarkoitetun veronmaksuvelvollisen vastuu kattaa verot ja pakolliset sosiaaliturvamaksut, korot sekä perintäkulut.”

9 Velvoitteista ja sopimuksista annetun lain (Zakon za zadalzheniata i dogovorite; DV nro 275, 22.11.1950) 121 §:n sanamuoto on seuraava:

”Jollei laissa säädetyistä tapauksista muuta johdu, kahden tai useamman velallisen yhteisvastuu syntyy vain, kun siitä on sovittu.”

10 Tämän lain 122 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Velkoja voi vaatia valitsemaltaan yhteisvastuulliselta koko saatavan täytäntöönpanoa.

Yhtä yhteisvastuullista velallista vastaan vireille pannut vaateet eivät rajoita velkojan oikeutta muihin velallisiin nähden.”

11 Mainitun lain 126 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Jos velvoitteiden noudattamatta jättäminen johtuu vain yhdestä velallisesta, velkoja voi vaatia sitä korvaamaan vahingon kaikilta osin. Muut velalliset ovat yhteisvastuussa ainoastaan alun perin maksettavaksi kuuluneesta määrästä.

Sillä, että yhteisvelallinen viivästyy maksun suorittamisessa, ei ole vaikutusta muihin velallisiin.”

12 Verojen, maksujen ja muiden vastaavien valtion saatavien koroista annetun lain (Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania; DV nro 91, 12.11.1957) 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Vapaaehtoiselle maksulle säädetyssä määräajassa maksamatta jätettyjä, pidättämättä jätettyjä tai pidätettyjä mutta oikea-aikaisesti tilittämättä jätettyjä veroja, maksuja, voitoista tehtäviä vähennyksiä, talousarvioon maksettuja rahoitusosuuksia sekä muita samankaltaisia valtion saatavia perittäessä on perittävä myös laillista korkoa.

Laillista korkoa peritään myös perittäessä pakollisia omaisuusvakuutusmaksuja, joita ei ole maksettu vapaaehtoiselle maksulle asetetussa määräajassa.

Koroille laskettavaa korkoa ja korkoja sakoille ei tule maksettavaksi.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

13 ALTI on Bulgarian oikeuden mukaan perustettu rajavastuuyhtiö. Se hankki vuonna 2014 bulgarialaiselta yhden henkilön rajavastuuyhtiöltä ”FOTOMAG” EOODilta leikkuupuimurin, traktorin ja perävaunun (jäljempänä maatalouskoneet), jotka FOTOMAG oli hankkinut Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneelta yhtiöltä yhteisöhankintana. FOTOMAG laati ALTIlle toimitetuista maatalouskoneista kolme laskua, joista kussakin mainittiin arvonlisävero. Maksettuaan nämä laskut ALTI käytti oikeuttaan arvonlisäveron vähentämiseen ja mainitsi kyseiset vähennykset huhti- ja kesäkuun 2014 verokausia koskevissa veroilmoituksissa.

14 FOTOMAGin osalta toimitettiin verotarkastusmenettely, ja Bulgarian veroviranomaiset totesivat 27.6.2016 tehdyllä veronoikaisupäätöksellä, että kyseinen yhtiö oli jättänyt maksamatta lähes kokonaan yhteisöhankintoja koskevan ilmoitetun arvonlisäveron, joka oli laskettu ALTIlle osoitetuissa laskuissa.

15 ALTIn osalta toimitetussa verotarkastusmenettelyssä veroviranomaiset totesivat, että ALTI ja FOTOMAG olivat valtuuttaneet yhden ja saman henkilön toimittamaan kirjanpitonsa, pankkitiliensä hallinnoinnin ja arvonlisäveroilmoitustensa jättämistä koskevien ilmoitusten tekemisen, että FOTOMAGin suorittama maatalouskoneiden hankinta oli rahoitettu sellaisen kolmannen yhtiön välityksellä, jonka osakkaat olivat FOTOMAGin ja ALTIn johtajia, ja että leikkuupuimurin kuljetuksen Yhdistyneestä kuningaskunnasta oli järjestänyt ALTIn johtaja ja edustaja kolmannen yhtiön välityksellä. Näiden toteamusten perusteella veroviranomaiset katsoivat, että ALTI oli itse järjestänyt FOTOMAGin suorittaman maatalouskoneiden hankinnan yhteisöhankintana soveltaakseen perusteettomasti arvonlisäveroa ja että ALTI tiesi, että FOTOMAG ei maksaisi arvonlisäveroa kyseessä olevista kolmesta laskusta. Samat veroviranomaiset katsoivat lisäksi, että koska FOTOMAGin ja ALTIn välisellä

liiketoimella pyrittiin arvonlisäverolain 177 §:n 3 momentin 2 kohdassa tarkoitettuun lain kiertämiseen, ALTIn olisi pitänyt tietää, että FOTOMAG ei aikonut maksaa arvonlisäveroa kyseisessä säännöksessä tarkoitetulla tavalla.

16 Tässä tilanteessa Bulgarian veroviranomaiset katsoivat ALTIlle 23.2.2018 osoitetussa veronoikaisupäätöksessä, jota korjattiin 6.3.2018 tehdyllä veronoikaisupäätöksellä, että tämä yhtiö oli arvonlisäverolain 177 §:n 3 momentin 2 kohdan mukaisesti yhteisvastuussa arvonlisäverosta, jota FOTOMAG ei ollut maksanut.

17 ALTI teki oikaisuvaatimuksen Direktorille ja väitti muun muassa, että arvonlisäverolain 177 §:n 3 momentin 2 kohdassa edellytetty subjektiivinen seikka eli se, että ALTIn olisi pitänyt tietää, että FOTOMAG ei maksa arvonlisäveroa, puuttui.

18 Koska Direktor hylkäsi tämän oikaisuvaatimuksen, ALTI nosti kanteen Administrativen sad – Plovdivissa (Plovdivin hallintotuomioistuin, Bulgaria). Kyseinen tuomioistuin hylkäsi 22.3.2019 antamallaan tuomiolla ALTIn veronoikaisupäätöksestä nostaman kanteen perusteettomana.

19 Administrativen sad – Plovdiv katsoi, että menettelyn aikana saadusta selvityksestä ilmeni, että ALTIn olisi pitänyt tietää, ettei FOTOMAG täyttäisi velvollisuuttaan maksaa arvonlisävero. Kyseinen tuomioistuin totesi tältä osin muun muassa, että ALTIn ja FOTOMAGin väliset suhteet ylittivät todellisuudessa tavanomaisen liikesuhteen, että FOTOMAG ei ollut koskaan harjoittanut maatalouskoneiden myyntiin liittyvää toimintaa eikä sillä ollut mitään kokemusta tällä alalla, että FOTOMAGille maatalouskoneiden ostoa varten varat lainanneen kolmannen yhtiön toimitusjohtaja oli myös ALTIn johtaja ja kyseisen yhtiön osakkeenomistaja oli myös FOTOMAGin johtaja ja että yksi ja sama henkilö oli toimittanut ALTIn, FOTOMAGin ja tämän kolmannen yhtiön väliset tilisiirrot ja vastasi ALTIn, FOTOMAGin ja maatalouskoneiden Yhdistyneestä kuningaskunnasta tapahtuneesta kuljetuksesta neuvotelleen kolmannen yhtiön kirjanpidosta ja oli jättänyt ALTIn ja FOTOMAGin veroilmoitukset. Kyseinen tuomioistuin päätteli tästä, että ALTIn ja FOTOMAGin välisten suhteiden tarkoituksena oli kiertää lakia ja että arvonlisäverolain 177 §:n 3 momentin 2 kohdan ja verotus- ja sosiaaliturvamenettelystä annetun lain 16 §:n 3 momentin nojalla ALTIn oli maksettava paitsi itse vero myös viivästyskorkoa siitä syystä, että veronmaksuvelvollinen ei ollut maksanut kyseistä veroa.

20 ALTI riitautti Administrativen sad – Plovdivin antaman tuomion Varhoven administrativen sadissa (ylin hallintotuomioistuin, Bulgaria).

21 ALTI väittää valituksessaan muun muassa, että vaikka Bulgarian tuomioistuinten oikeuskäytännön mukaan verollisen luovutuksen vastaanottaja voi joutua vastuuseen arvonlisäverolain 177 §:n 3 momentin 2 kohdan nojalla silloin, kun tämä vastaanottaja on käyttänyt vähennysoikeuttaan sellaisen veron osalta, jota tavarantoimittaja ei ole maksanut, tämä vastuu ei kata viivästyskorkoja, jotka on maksettava siksi, ettei veronmaksuvelvollinen ole maksanut kyseistä veroa.

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että arvonlisäverolain 177 §:n 3 momentin 2 kohdan mukaan verollisen luovutuksen vastaanottajan on vastattava verosta, joka on maksettava ja jota toinen henkilö ei ole maksanut, kun vastaanottaja on käyttänyt ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuttaan, joka liittyy suoraan tai välillisesti maksettavaan ja maksamatta jääneeseen arvonlisäveroon, ja tällainen yhteisvastuu otetaan käyttöön, jos vastaanottaja tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että kyseistä veroa ei tulla suorittamaan. Tämä säännös on direktiivin 2006/112 205 artiklan mukainen, kuten erityisesti 11.5.2006 annetusta tuomiosta Federation of Technological Industries ym. (C-384/04, EU:C:2006:309) ilmenee.

23 Määrittäessään yhteisvastuun laajuutta Bulgarian lainsäätäjä ei kuitenkaan ole nimenomaisesti säätänyt arvonlisäverolain 177 §:ssä, että luovutuksen vastaanottaja olisi velvollinen maksamaan paitsi maksamatta jääneen veron myös viivästyskoron, joka on maksettava kyseisen veron erääntymisestä lukien. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että tällainen velvollisuus voidaan kuitenkin

johtaa verotus- ja sosiaaliturvamenettelystä annetun lain 16 §:n 3 momentista, vaikka Bulgarian ylin hallintotuomioistuin on antanut tältä osin ristiriitaisia tuomioita. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin selittää tässä yhteydessä pohtivansa sitä, ovatko direktiivin 2006/112 205 artikla ja suhteellisuusperiaate esteenä sille, että kyseiseen yhteisvastuuta koskevaan järjestelmään sisällytetään viivästyskorko, joka on maksettava siitä syystä, että veronmaksuvelvollinen ei ole maksanut kyseistä veroa, ja näin ollen kyseisen lain 16 §:n 3 momentin kaltaiselle kansalliselle lainsäädännölle.

24 Tässä tilanteessa Varhoven administrativen sad on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [direktiivin 2006/112] 205 artiklaa ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että verollisen luovutuksen vastaanottajana olevan rekisteröidyn henkilön yhteisvastuu hänen tavarantoimittajansa maksamatta jättämästä arvonlisäverosta kattaa tavarantoimittajan päävelan (arvonlisäverovelka) lisäksi myös lisävelvoitteen korvata viivästymisestä aiheutunut vahinko päävelalle kertyneen lakisääteisen koron suuruisena alkaen velallisen maksun viivästymisestä yhteisvastuulliseksi toteamista koskevan veronoikaisupäätöksen antamispäivään asti tai siihen asti, kunnes velvoite täytetään?

2) Onko [direktiivin 2006/112] 205 artiklaa ja suhteellisuusperiaatetta tulkittava siten, että ne ovat esteenä verotus- ja sosiaaliturvamenettelystä annetun lain (Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks) 16 §:n 3 momentin kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jonka mukaan kolmannen vastuu verovelvollisen maksamattomista veroista kattaa verot ja korot?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kahdella kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, onko direktiivin 2006/112 205 artiklaa, luettuna suhteellisuusperiaatteen valossa, tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan henkilön, joka on nimetty kyseisessä artiklassa tarkoitetulla tavalla yhteisvastuulliseksi, on maksettava sen arvonlisäveron lisäksi, jota veronmaksuvelvollinen ei ole maksanut, viivästyskorko, joka veronmaksuvelvollisen on maksettava tälle summalle.

26 Tästä on todettava, että direktiivin 2006/112 205 artiklassa säädetään, että kyseisen direktiivin 193–200 ja 202–204 artiklassa tarkoitetuissa tilanteissa jäsenvaltiot voivat määrätä muun henkilön kuin veronmaksuvelvollisen yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisessa.

27 Direktiivin 2006/112 193–200 ja 202–204 artiklassa määritetään arvonlisäverovelvolliset kyseisen direktiivin XI osaston 1 luvun 1 jakson, jonka otsikko on ”Viranomaisille veronmaksuvelvolliset”, kohteen mukaisesti. Vaikka mainitun direktiivin 193 artiklassa säädetään pääsääntönä, että arvonlisäveron on velvollinen maksamaan verovelvollinen, joka suorittaa verollisen tavaroiden luovutuksen tai verollisen palvelun, kyseisen artiklan sanamuodolla täsmennetään, että muut henkilöt voivat olla tai heidän on oltava veronmaksuvelvollisia 194–199 b ja 202 artiklassa tarkoitetuissa tilanteissa.

28 Direktiivin 2006/112 193–205 artiklasta ilmenee, että kyseisen direktiivin 205 artikla kuuluu sellaisten säännösten kokonaisuuteen, joiden tarkoituksena on yksilöidä arvonlisäveron maksuvelvollinen erilaisten tilanteiden perusteella. Näiden säännösten tarkoituksena on näin varmistaa, että valtio kantaa arvonlisäveron tehokkaasti suunnitellun tilanteen kannalta sopivimmalta henkilöltä erityisesti silloin, kun sopimuspuolet eivät ole sijoittautuneet samaan jäsenvaltioon tai kun arvonlisäverollinen toimi koskee liiketoimia, joiden erityispiirteet edellyttävät muun kuin kyseisen direktiivin 193 artiklassa tarkoitetun henkilön yksilöimistä veronmaksuvelvolliseksi.

29 Näin ollen direktiivin 2006/112 205 artiklassa lähtökohtaisesti sallitaan se, että jäsenvaltiot toteuttavat arvonlisäveron tehokasta kantamista varten toimenpiteitä, joiden nojalla muu henkilö kuin se, joka on kyseisen direktiivin 193–200 ja 202–204 artiklan nojalla tavanomaisesti velvollinen maksamaan kyseisen veron, on yhteisvastuussa kyseisen veron maksamisesta.

30 Tätä tulkintaa tukee myös 21.12.2011 annettu tuomio Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), joka koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 20.12.2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/115/EY (EYVL 2002, L 15, s. 24), 21 artiklan 3 kohdan tulkintaa; tämä säännös vastaa direktiivin 2006/112 205 artiklaa.

31 Koska direktiivin 2006/112 205 artiklassa ei kuitenkaan täsmennetä henkilöitä, jotka jäsenvaltiot voivat määrätä yhteisvastuullisiksi velallisiksi, eikä tilanteita, joissa tällainen määrääminen voidaan suorittaa, jäsenvaltioiden asiana on määrittää kyseisessä artiklassa säädetyn yhteisvastuun edellytykset ja sen toteuttamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt.

32 Tästä on huomautettava, että käyttäessään tällaista toimivaltaa jäsenvaltioiden on noudatettava unionin oikeusjärjestykseen kuuluvia yleisiä oikeusperiaatteita, joihin kuuluvat muun muassa oikeusvarmuuden periaate ja suhteellisuusperiaate (tuomio 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Erityisesti suhteellisuusperiaatteesta unionin tuomioistuin on jo katsonut, että tämän periaatteen mukaisesti jäsenvaltioiden on turvauduttava sellaisiin keinoihin, jotka samalla, kun niiden avulla voidaan tehokkaasti saavuttaa kansallisella lainsäädännöllä tavoiteltu päämäärä, haittaavat mahdollisimman vähän kyseisellä unionin lainsäädännöllä tavoiteltujen päämäärien saavuttamista ja siinä asetettujen periaatteiden noudattamista. Vaikka siis on hyväksyttävää, että jäsenvaltioiden toimenpiteillä pyritään mahdollisimman tehokkaasti turvaamaan veronsaajan oikeudet, ne eivät kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin tämän päämäärän saavuttamiseksi on tarpeen (tuomio 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, 21 ja 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 Näin ollen sen, että jäsenvaltiot käyttävät oikeuttaan määrätä yhteisvastuulliseksi velalliseksi muun henkilön kuin veronmaksuvelvollinen veron tehokkaan kantamisen varmistamiseksi, on oltava perusteltua näiden kahden henkilön välisen tosiasiallisen ja/tai oikeudellisen suhteen perusteella oikeusvarmuuden periaatteeseen ja suhteellisuusperiaatteeseen nähden. Jäsenvaltioiden on erityisesti täsmennettävä ne erityiset olosuhteet, joissa verollisen liiketoimen vastaanottajan kaltaisen henkilön on katsottava olevan yhteisvastuussa sopimuskumppaninsa maksettavaksi tulevan veron maksamisesta siitä huolimatta, että vastaanottaja on jo suorittanut veron liiketoimen hinnan osana.

35 Tässä yhteydessä on huomautettava, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on yhteistä arvonlisäverojärjestelmää koskevassa unionin lainsäädännössä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan, ja että oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteesta seuraa se, että ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevat täysin keinotekoiset järjestelyt, jotka on toteutettu ainoastaan veroedun saamiseksi, ovat kiellettyjä (ks. vastaavasti tuomio 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 46 kohta).

36 Niinpä unionin tuomioistuin on jo todennut, että jäsenvaltio voi direktiivin 2006/112 205 artiklan nojalla määrätä henkilön yhteisvastuulliseksi arvonlisäveron maksamisesta silloin, kun hän on hänen hyväkseen toteutetun liiketoimen ajankohtana tiennyt tai hänen olisi pitänyt tietää, että tästä luovutuksesta tai jostakin edeltävästä tai myöhemmästä luovutuksesta maksettava arvonlisävero jää maksamatta, ja jäsenvaltio voi tältä osin nojautua olettamiin, mikäli nämä olettamat eivät ole sellaisia, että verovelvollisen on käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa kumota niitä esittämällä

vastanäyttöä ja että syntyy ankaraa vastuuta koskeva järjestelmä, joka menee pidemmälle kuin veronsaajan oikeuksien säilyttämisen kannalta on välttämätöntä. Elinkeinonharjoittajan, joka toteuttaa kaikki toimenpiteet, joita häneltä voidaan kohtuudella edellyttää sen varmistamiseksi, että hänen liiketoimensa eivät kuulu väärinkäytös- tai petosketjuun, on nimittäin voitava luottaa näiden liiketoimien laillisuuteen ilman sitä vaaraa, että hänen katsotaan olevan yhteisvastuussa jonkin toisen verovelvollisen maksettavaksi kuuluvan veron maksamisesta (ks. vastaavasti tuomio 11.5.2006, Federation of Technological Industries ym., C-384/04, EU:C:2006:309, 32 ja 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Unionin tuomioistuin on katsonut myös, että se, että muu henkilö kuin veronmaksuvelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä ja noudattanut harkitsevalta toimijalta edellytettävää huolellisuutta, että hän on toteuttanut kaikki toimenpiteet, jotka ovat kohtuullisesti hänen toteutettavissaan, ja että hänen osallistumisensa väärinkäytökseen tai petokseen on suljettu pois, ovat huomioon otettavia seikkoja määritettäessä mahdollisuutta velvoittaa kyseinen henkilö suorittamaan arvonlisävero yhteisvastuullisesti (ks. vastaavasti tuomio 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että arvonlisäverolain 177 §:n, jonka otsikko on ”Henkilön vastuu väärinkäytön johdosta”, 2 momentissa säädetään, että henkilön on katsottava olevan yhteisvastuussa veron maksamisesta, jos tämä henkilö on käyttänyt vähennysoikeuttaan, vaikka hän tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää, ettei maksuvelvollisella ollut aikomusta maksaa veroa, ja tarkastusviranomaisten on näytettävä toteen näiden seikkojen olemassaolo. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee myös, että kyseisen lain 177 §:n 3 momentin 2 kohdassa säädetään, että jotta voitaisiin olettaa, että asianomaisen henkilön olisi pitänyt tietää, ettei veronmaksuvelvollisella ollut aikomusta maksaa suoritettavaa veroa, edellytetään paitsi sitä, että jokin tavarantoimittaja ei tosiasiallisesti ole maksanut kyseistä veroa, myös sitä, että verotettava liiketoimi on näennäinen, sillä kierretään lakia tai se suoritetaan markkinahinnasta huomattavasti poikkeavaan hintaan.

39 Sekä ennakkoratkaisupyynnöstä että Bulgarian hallituksen kirjallisista huomautuksista ilmenee kuitenkin, että tällainen olettama on kumottavissa. Lisäksi on todettava, että unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta ei käy ilmi, että tällaisen olettaman kumoaminen olisi käytännössä mahdotonta tai suhteettoman vaikeaa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on kuitenkin varmistaa, että asianomaisella henkilöllä on tätä varten mahdollisuus osoittaa vilpitön mielensä.

40 Tässä tilanteessa on katsottava, että – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa – arvonlisäverolain 177 §:n kaltainen säännös täyttää direktiivin 2006/112 205 artiklan soveltamista koskevat vaatimukset, sellaisina kuin ne on palautettu mieleen tämän tuomion 36 ja 37 kohdassa.

41 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa kuitenkin, että vaikka arvonlisäverolain 177 §:n mukaan tässä pykälässä tarkoitettujen henkilöiden voidaan katsoa olevan yhteisvastuussa ainoastaan arvonlisäveron maksamisesta, nämä henkilöt voivat verotus- ja sosiaaliturvamenettelystä annetun lain 16 §:n 3 momentin nojalla olla velvollisia maksamaan myös viivästyskorkoa, joka on maksettava siitä syystä, että veronmaksuvelvollinen ei ole maksanut kyseistä veroa.

42 Tästä on todettava, että vaikka direktiivin 2006/112 205 artiklan sanamuodon mukaan kyseisessä artiklassa säädetty yhteisvastuu koskee ainoastaan arvonlisäveron maksamista, tämä sanamuoto ei sulje pois sitä, että jäsenvaltiot voivat velvoittaa yhteisvastuullisen velallisen vastaamaan kaikista kyseiseen veroon liittyvistä osatekijöistä, kuten viivästyskoroista, jotka on maksettava siitä syystä, ettei mainitun veron maksamiseen velvollinen ole maksanut veroa. On kuitenkin täsmennettävä, että jäsenvaltiot voivat laajentaa yhteisvastuuta koskevaa järjestelmää siten, että se kattaa tällaiset osatekijät, ainoastaan siinä tapauksessa, että tällainen laajentaminen on perusteltua direktiivin 2006/112 205 artiklalla tavoiteltujen päämäärien kannalta ja on, kuten tämän tuomion 32 kohdassa on huomautettu, oikeusvarmuuden periaatteen ja suhteellisuusperiaatteen mukainen.

43 Tältä osin on katsottava, että kun kansallisella oikeussäännöllä, jolla velvoitetaan yhteisvastuullinen velallinen maksamaan päävelkaan liittyvät viivästyskorot, voidaan torjua arvonlisäveroalan väärinkäytöksiä, sillä edistetään direktiivin 2006/112 205 artiklalla tavoitellun päämäärän, joka on arvonlisäveron tehokkaan kantamisen varmistaminen veronsaajalle, toteutumista. Lisäksi on niin, että koska tällaisen säännön soveltaminen edellyttää, että on osoitettu, että veronmaksuvelvollisen sopimuskumppani tiesi tai sen olisi pitänyt tietää, että veronmaksuvelvollinen ei suorita kyseistä veroa, ja käyttää itse vähennysoikeuttaan, tällaiselle sopimuspuolelle – jonka katsotaan sen vuoksi, että se on tietoisesti osallistunut arvonlisäveroalan väärinkäytökseen, hyväksyneen jo alun perin kyseisen veronmaksuvelvollisen lainvastaisen aikomuksen olla maksamatta kyseistä veroa – asetettu velvollisuus, joka koskee mainitun veron viivästyksestä, josta myös tämän sopimuskumppanin voidaan katsoa olevan osittain vastuussa, aiheutuneista vaikutuksista vastaamista, vaikuttaa sekä oikeasuhteiselta että oikeusvarmuuden periaatteen mukaiselta.

44 Tällainen lähestymistapa on myös sopusoinnussa direktiivin 2006/112 205 artiklan taustalla olevan ja tämän tuomion 28 ja 29 kohdassa kuvatun tavoitteen kanssa eli sen tavoitteen kanssa, että jäsenvaltiot voivat varmistaa, että vero kannetaan tehokkaasti kyseessä olevan tilanteen kannalta sopivimmilta henkilöiltä. Kun kyse on pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä tarkoitetun kaltaisesta arvonlisäveroalan väärinkäytöksestä, veronsaajalla on kuitenkin oltava mahdollisuus saada tehokkuussyistä perittyä takaisin maksettava vero ja kaikki siihen liittyvät osatekijät kultakin tähän väärinkäytökseen osallistuneelta sopimuspuolelta.

45 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että direktiivin 2006/112 205 artiklaa on suhteellisuusperiaatteen valossa luettuna tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan henkilön, joka on katsottu kyseisessä artiklassa tarkoitetulla tavalla yhteisvastuulliseksi, on maksettava sen arvonlisäveron lisäksi, jota veronmaksuvelvollinen ei ole maksanut, viivästyskorko, joka tämän veronmaksuvelvollisen on maksettava tälle summalle, kun on osoitettu, että tämä henkilö tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää, että mainittu veronmaksuvelvollinen ei tule maksamaan kyseistä veroa, mutta hän käytti silti vähennysoikeuttaan.

Oikeudenkäyntikulut

46 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 205 artiklaa on suhteellisuusperiaatteen valossa luettuna tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle säännöstölle, jonka mukaan henkilön, joka on katsottu kyseisessä artiklassa tarkoitetulla tavalla yhteisvastuulliseksi, on maksettava sen arvonlisäveron lisäksi, jota veronmaksuvelvollinen ei ole maksanut, viivästyskorko, joka tämän veronmaksuvelvollisen on maksettava tälle summalle, kun on osoitettu, että tämä henkilö tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää, että mainittu veronmaksuvelvollinen ei tule maksamaan kyseistä veroa, mutta hän käytti silti vähennysoikeuttaan.

Allekirjoitukset